

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076503

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de diciembre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 2711/2016

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Falta de presentación del modelo 720. Falta de ingreso de la cuota derivada de la ganancia de patrimonio del art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Adquisiciones de bienes realizadas en ejercicios ya prescritos. Se plantea si es constitutiva de infracción tributaria la conducta del contribuyente, que no presentó la declaración Modelo 720 de derechos y bienes en el extranjero, incurriendo por una parte en el tipo objetivo previsto en la Disp. Adic. 1^a de la Ley 7/2012 (Intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude) por la imputación de la ganancia patrimonial, y por otra, en el contemplado en la Disp. Adic. 18^a de la Ley 58/2003 (LGT), por incumplimiento de la obligación formal. Pues bien, la infracción establecida en la Disp. Adic. 1^a de la Ley 7/2012 para el gravamen de la renta en aplicación de lo dispuesto en el art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) tiene un tipo objetivo distinto del de la sanción por falta de presentación de la declaración informativa: no basta con este hecho, sino que se requiere además que se haya imputado la ganancia de patrimonio del art. 39.2 por no haberse justificado que los bienes en el extranjero se adquirieron con rentas declaradas. Por otra parte, no está de más señalar que en la propia Disp. Adic. 1^a de la Ley 7/2012 se establece la incompatibilidad de esta infracción con otras reguladas en la Ley 58/2003 (LGT), pero no con la de la Disp. Adic. 18^a. En suma, se trataría de obligaciones diferentes determinantes de eventuales conductas infractoras también diferenciables, aunque relacionadas entre sí por el diseño de la propia norma, por lo que no son incompatibles ni suponen sancionar dos veces por el mismo hecho. Ahora bien, como en cualquier otra infracción tributaria, la comisión de ninguna de las previstas para ese régimen especial determina una sanción automática, sino que requiere que se aprecie, en su caso, y se motive adecuadamente, la concurrencia de la necesaria culpabilidad en la conducta del sujeto infractor.

En ese sentido, se aduce por el interesado que la Inspección, a la hora de liquidar, no ha tenido en cuenta aquellas rentas respecto de las que se acreditó la titularidad en un periodo anterior al de prescripción, y que se ha considerado que incurrió en el tipo infractor descrito simplemente por haberse imputado a 2012 una ganancia patrimonial no justificada del art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Alega que se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva, ya que la Inspección ha prescindido de cualquier intencionalidad del presunto infractor y de las posibles circunstancias que impidieron el cumplimiento en plazo de las obligaciones informativas, imponiendo la sanción de forma automática. El Tribunal Central comparte este juicio negativo sobre el análisis de la culpabilidad realizado por la AEAT en lo tocante a las infracciones reguladas en la Disp. Adic. 1^a de la Ley 7/2012. En el caso concreto, es cierto que el contribuyente no presentó el modelo 720 de 2012, estando obligado a ello al ser titular desde 1988 de bienes y derechos en Australia, y que desde entonces obtuvo rentas que ocultó al fisco español, pero la motivación de la culpabilidad gira sobre esos dos extremos, y no es suficiente en este caso concreto, ya que el contribuyente expone a la AEAT dos razones por las que entiende que su comportamiento no es culpable y no son objeto de análisis al juzgar la culpabilidad por el acuerdo sancionador, lo que hace insuficiente el imprescindible análisis del elemento subjetivo de la infracción. Por un lado, no es suficiente para sustentar la culpabilidad con verificarla en la decisión de no presentar el 720, porque esa circunstancia ya motiva otra sanción, la de la Disp. Adic. 18^a de la Ley 58/2003 (LGT). Tampoco es suficiente con aludir al comportamiento que hizo que, años atrás, hubiese rentas ocultas, porque no se está regularizando ni aquellos ejercicios ni aquellas infracciones. Sin embargo, sí constituye el núcleo del necesario análisis de la culpabilidad analizar cómo pudieron influir en el comportamiento del contribuyente las dos circunstancias básicas que él alega a la AEAT sobre esta cuestión. La primera de estas dos circunstancias sí fue tomada en cuenta en el juicio de culpabilidad realizado por la Inspección, pero no la segunda, lo que hace que su análisis y motivación de la culpabilidad del contribuyente sea incompleto, y no pueda ser

suplido ahora en esta vía de revisión. En consecuencia, se considera no constitutiva de infracción tributaria, la conducta del contribuyente, relativa a la imputación de la ganancia patrimonial del art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), debiendo anularse la sanción impuesta con arreglo a la Disp. Adic. 1ª de la Ley 7/2012. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 188, 191, 195, 226 y 227 y Disp. Adicional Decimoctava.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 42.bis, 42.ter y 54.bis.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 39.

Constitución Española, arts. 49 y 56.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 134.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 121.

Código Civil, art. 1214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 63, 65 y 267.

Ley 7/2012 (Intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), Disp. Adicional Primera.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 3 de diciembre de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-02711-2016

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy...** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los siguientes actos:

Acuerdo de Liquidación de Acta de disconformidad, dictado en fecha 16 de marzo de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, sede Barcelona, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2012, cuantía 533.194,86 euros.

Acuerdo de Resolución de Procedimiento Sancionador, dictado el 16/03/2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña, relativo al Acuerdo de liquidación mencionado, cuantía 709.911,95 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

El día 8 de mayo de 2015 se notificó al interesado el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación relativo al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicios 2010 y 2012, con alcance parcial limitado a "la comprobación de los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de los bienes y derechos situados en el extranjero, a la posesión de dichos bienes y derechos y a las consecuencias fiscales derivadas de la no presentación en plazo del modelo 720 de bienes y derechos situados en el extranjero", y general respecto a la Declaración informativa de Bienes y Derechos en el extranjero (Modelo 720) de 2012. En fecha 22 de octubre

de 2015 se instruyó Acta de disconformidad por el referido concepto y ejercicios, la cual, tras rectificación de la propuesta del instructor en lo que se refiere a la cuantía del incremento de base imputado, fue confirmada por el Acuerdo de liquidación que se recurre.

La regularización de la Inspección consistió en determinar una ganancia de patrimonio no justificada por importe de 856.361,48 euros, correspondiente al valor de los bienes de su titularidad existentes en el extranjero, y sobre los que no se había cumplido en 2012 la obligación de declaración en el Modelo 720. Y todo ello en aplicación de lo previsto en el art. 39.2 de la LIRPF.

En fecha 22/10/2015, y derivada del Acuerdo de liquidación mencionado, fue notificada al interesado Propuesta de imposición de sanción, la cual se confirmó por Acuerdo notificado el 17 de marzo de 2016. La Inspección consideró la conducta del reclamante constitutiva de una infracción tributaria muy grave, en concreto, la tipificada en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012, por la falta de ingreso de la cuota defraudada derivada de la ganancia de patrimonio del art. 39.2 LGT, con una sanción del 150% sobre dicha cuota.

Segundo.

Los referidos Acuerdos fueron notificados el 17/03/2016, procediendo el interesado a interponer contra los mismos RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA per saltum ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación que se presentó el día 15 de abril de 2016, solicitando la puesta de manifiesto de los expedientes para alegaciones y la acumulación de los mismos en un único procedimiento. Las alegaciones fueron presentadas el 23 de junio de 2016, y la reclamación se tramita con número 00/2711/2016.

El interesado manifiesta su total disconformidad con los Acuerdos impugnados, solicitando su anulación por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen, sin perjuicio de su desarrollo en los Fundamentos de Derecho:

Indebida imputación de la ganancia no justificada al ejercicio 2012, al tratarse de bienes adquiridos en ejercicios ya prescritos a la fecha de la publicación de la Ley 7/2012.

Vulneración del principio de capacidad económica al imputar al ejercicio 2012 rentas generadas en periodos anteriores.

En lo que se refiere a la sanción, prescripción del derecho de la Administración a sancionar, y vulneración de los principios non bis in idem y de proporcionalidad.

Habida cuenta del Procedimiento de infracción abierto contra España por la Comisión Europea por la posible vulneración de la normativa europea por causa de la regulación sobre la declaración de bienes en el extranjero y sus consecuencias en caso de incumplimiento, solicitud al TEAC de planteamiento de una Cuestión prejudicial ante el TJUE.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si resulta ajustado a Derecho el Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña por el IRPF 2012. Liquidación que tiene por objeto regularizar la ganancia patrimonial no justificada determinada de acuerdo con lo previsto en el art. 39.2 LIRPF por el importe de los bienes y derechos de los que era titular el interesado en el extranjero, y sobre los que no cumplió la

obligación de declararlos en el Modelo 720 "Declaración de bienes y derechos en el extranjero" previsto a tal efecto.

Adicionalmente, y en cuanto a la sanción impuesta por la Inspección, se plantea si es constitutiva de infracción tributaria la conducta del recurrente, que no presentó la declaración Modelo 720 de derechos y bienes en el extranjero, incurriendo en el tipo objetivo previsto en la D. AD. 1ª de la Ley 7/2012 por la imputación de la ganancia patrimonial.

Tercero.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude (en vigor desde 31 octubre 2012), introdujo en la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (LGT) una Disposición Adicional Decimoctava según la cual los residentes en España deben suministrar a la Administración tributaria información sobre todos los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero, y en concreto, sobre cuentas bancarias; títulos, activos o valores representativos de la participación en el capital de entidades o fondos, y sobre bienes inmuebles.

Esta obligación, que debe cumplirse con los requisitos y límites regulados en los arts. 42.bis, 42.ter y 54.bis del Real Decreto 1065/2007 (Reglamento General de Aplicación de los Tributos, RGAT), se realiza mediante la Declaración informativa **Modelo 720**, cuyo plazo de presentación tiene lugar desde el 1 de enero al 31 de marzo de cada año respecto a los bienes del ejercicio anterior (salvo en 2012, en el que el plazo fue de 1 de febrero a 30 de abril de 2013).

El incumplimiento de la referida obligación de información determina que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de la D. AD. 18ª de la LGT, resulte de aplicación un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000euros por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000euros. Las sanciones se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100euros por dato, con un mínimo de 1.500euros.

Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible previsto en el caso de las personas físicas en el artículo **39.2 de la LIRPF**, y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España. En concreto, el art. 39.2 LIRPF, en su redacción vigente desde 31/10/2012, establece:

"2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto."

Ese "período más antiguo entre los no prescritos" a que se refiere el mencionado art. 39.2 no puede ser anterior a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional Segunda de dicha Ley:

"La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el apartado 6 del artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados".

Pero, además, esta ganancia patrimonial imputada con arreglo al art. 39.2 LIRPF determina la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en el IRPF correspondiente a dicha ganancia patrimonial. Así lo establece la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, que regula el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas:

"La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Cuarto.

Vista la normativa aplicable, para resolver la cuestión relativa a la liquidación como ganancia patrimonial del valor de los bienes en el extranjero no declarados en el Modelo 720, los hechos a considerar son los siguientes:

1º.- Como consecuencia de información obtenida de las autoridades fiscales de Argentina en el marco de un programa de colaboración internacional, se puso de manifiesto que el obligado tributario era titular en 2010 de participaciones en la sociedad **X SA**, dedicada a la promoción inmobiliaria, y valoradas en 662.546,00euros.

El obligado tributario no había presentado el Modelo 720 de Declaración de Bienes en el extranjero correspondiente a 2012, de lo que la Inspección dedujo que, o bien esas participaciones no habían sido objeto de declaración, o bien habían sido transmitidas entre 2010 y 2012.

Tampoco constaba que hubiese sido presentada declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2011 o 2012, y en la última presentada, de 2007, no figuraban las participaciones en la empresa argentina. La Inspección sí pudo constatar la transferencia a Argentina en 2007 de un total de 173.080,13 euros.

2º.- En el seno del procedimiento inspector se requirió al interesado justificación de la declaración de las rentas con las que se habían adquirido los bienes en el extranjero, así como de todas las inversiones allí existentes, sin obtener respuesta expresa del obligado tributario, quien, sin embargo, presentó una declaración extemporánea por el Impuesto sobre el Patrimonio 2011 el mismo día para el que estaba citado por la Inspección, y en la que se reconocía la participación en la empresa argentina, valorándola en 640.000,00euros.

La Inspección, por su parte, obtuvo de las autoridades fiscales argentinas información complementaria en el sentido de que el obligado tributario seguía siendo propietario en 2012 de las participaciones en la entidad X. De ahí que se procediera a incoar acta por el IRPF 2012 imputando como ganancia de patrimonio no justificada de acuerdo con el art. 39.2 LIRPF el valor de las participaciones en la entidad argentina que había sido comunicado por las autoridades fiscales de aquel país (662.546,00euros).

En alegaciones presentadas al acta, aparte de manifestar su disconformidad con la propuesta de regularización, el interesado aportó un documento en el que constaba el número, fecha y precio de adquisición de

las acciones, según el cual era titular de un total de 3.604.935, adquiridas entre el 4 de diciembre de 2006 y el 17 de diciembre de 2007, con un precio de adquisición total de 856.361,48euros.

Dado que no se justificó en modo alguno que el recurrente hubiera declarado rentas en los ejercicios 2006, 2007 y anteriores en cuantía suficiente para la adquisición de las referidas participaciones, las cuales no sólo no constaban en sus declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio, sino que tampoco había sido presentada la Declaración Modelo 720 estando obligado a ello, la Inspección dictó Acto de liquidación por el IRPF 2012, imputando la ganancia de patrimonio no justificada del art. 39.2 LIRPF por importe de 856.361,48euros.

3º.- Por su parte, el interesado ha alegado que, dado que la Inspección había constatado que las acciones ya eran de su titularidad en el ejercicio 2010, debía haber imputado la ganancia patrimonial a ese ejercicio, de acuerdo con lo previsto en el art. 39.1 LIRPF, y no al 2012, pues la redacción del párrafo 2 del art. 39 no entró en vigor hasta el 31/10/2012 y no debería afectar a bienes adquiridos en períodos anteriores, y mucho menos ya prescritos como era el caso.

Quinto.

Se refiere la primera alegación de la parte actora, como se ha dicho, a que entiende que, si la adquisición de las acciones se realizó en 2006-2007, no puede considerarse en ningún caso como ganancia patrimonial no justificada en 2012, ya que no grava ninguna manifestación de riqueza producida en dicho ejercicio. Y añade que la redacción del art. 39 LIRPF vigente en el período más antiguo objeto de comprobación, el 2010, ya permitía regularizar como ganancias de patrimonio no justificadas los bienes cuya tenencia no se correspondiera con rentas declaradas, ordenando en ese caso su imputación al período en que se descubrieran "salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción", lo que era justamente su caso. De forma que la nueva redacción del art. 39, y en concreto su apartado 2, vigente desde 31/10/2012, que no tiene en cuenta en ningún momento la prescripción ganada, no sería aplicable más que a hechos sucedidos a partir de su entrada en vigor.

Estas alegaciones deben ser desestimadas. La ganancia de patrimonio no justificada imputada según lo previsto en el art. 39.2 LIRPF deriva del hecho de que el obligado tributario no cumpla con su obligación de declarar en plazo la titularidad de bienes en el extranjero, obligación que debió cumplirse por vez primera en los meses de febrero a abril de 2013 respecto a los bienes poseídos en 2012, y que el recurrente incumplió.

Es por ello que hay que empezar recordando que la deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio prescribe conforme a las reglas generales siempre que se presente la Declaración del 720 en plazo. La finalidad de la norma del art. 39.2 LIRPF es evitar que el contribuyente pueda ganar la prescripción respecto de una deuda tributaria relacionada con unos bienes y derechos sobre los que la Administración no puede tener conocimiento a través de medios ordinarios, sólo a través del Modelo 720. De no establecerse esta configuración de la prescripción, al contribuyente le bastaría con esperar a que transcurriera el plazo de prescripción para entonces presentar el modelo 720, perdiendo éste toda su eficacia y sentido.

El régimen específico de la prescripción derivado de la falta de presentación del Modelo 720, regulado tanto en el art. 39.2 de la LIRPF como en su equivalente art. 134.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (R. Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), actualmente sustituido por el art. 121.6 Ley Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014 de 27 noviembre), es realmente una norma de imputación en caso de detección de determinadas rentas que se ponen de manifiesto con ocasión de la constatación de la existencia de activos ocultos, y que tiene su razón de ser en el principio de la actio nata, que implicaría que los plazos de prescripción no se pueden empezar a contar en tanto no haya nacido la acción para el ejercicio del derecho. Principio recogido en nuestro Código Civil en el art. 1969, según el cual "El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse".

En efecto, lo que ha hecho el legislador español con el régimen jurídico de las ganancias no justificadas en caso de no presentación del Modelo 720 es fijar como día a quo para la prescripción el del momento del conocimiento efectivo por la Administración tributaria de los bienes y derecho situados en el exterior, de tal forma que el cómputo del plazo se iniciará a partir de la finalización del período reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo al cual haya de imputarse la ganancia no justificada conforme a lo previsto en el art. 39.2 LIRPF (es decir, el período no prescrito más antiguo susceptible de regularización en el momento de detección de dichas ganancias). Y esta decisión del legislador tiene su razón de ser en que no puede verse

perjudicado por el cómputo de un plazo de prescripción de un derecho cuya titularidad desconoce de forma absoluta y además no puede conocer de forma razonable (al tratarse de bienes en el extranjero), lo que resulta acorde con la jurisprudencia del TJUE.

Según la referida jurisprudencia, nada obsta a la existencia de plazos especiales de prescripción de determinadas obligaciones tributarias. Así, por ejemplo, la Sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009 C-155/08 contiene la siguiente manifestación respecto a la admisión de plazos más amplios:

"En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión que los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando un Estado miembro aplica un plazo para la liquidación complementaria que es mayor en el caso de los activos poseídos en otro Estado miembro que en el de los activos poseídos en ese primer Estado miembro, y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del primer Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, la multa impuesta por la ocultación de dichos activos y rendimientos extranjeros se calcule de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con ese período más largo".

Como se ve, el TJUE contempla la posibilidad de existencia de un plazo mayor, sin establecer límite. En tal sentido, por ejemplo, sería ajustado al Derecho de la Unión Europea un plazo de 30 años, o incluso una situación en la que el plazo se inicie desde el momento en que el Estado cuente con la información o con los indicios de ella. El Tribunal no realiza una interpretación restrictiva, sino todo lo contrario, al ser consciente de la modalidad cualificada de fraude que supone la deslocalización de los bienes y derechos fruto de la defraudación.

Ello implica que la normativa española en esta materia, y en concreto, en lo que afecta a la imputación como ganancia patrimonial del valor de los bienes en el extranjero que no hubieran sido declarados en el Modelo 720, aunque su adquisición hubiera tenido lugar con rentas de períodos prescritos, no vulneraría el Derecho de la UE, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, es potestad del Derecho interno de los Estados regular los plazos de prescripción. Jurisprudencia que también dispone que se puede señalar un plazo de prescripción superior al ordinario dadas las dificultades de los Estados miembros de investigar los bienes y derechos fuera de su territorio.

Porque esa es precisamente la finalidad perseguida con la Declaración informativa 720. Si los contribuyentes no han declarado todas sus rentas, y éstas se han materializado en bienes situados en el extranjero, con las consiguientes dificultades por parte de la Administración de acceder a esa información, sólo tienen que presentar tal declaración, sin mayores consecuencias -salvo la de declarar las rentas que generaron tales bienes en los períodos no prescritos-. Ahora bien, respecto a los períodos prescritos para practicar liquidación, bastaba también con declarar en plazo en el Modelo 720 los bienes en el extranjero en que se hubieran materializado las rentas no declaradas para evitar las consecuencias del art. 39.2 LIRPF, o bien demostrar que habían sido adquiridos con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no hubiera sido residente en España.

La declaración del Modelo 720 es en sí neutral, y no presume que el titular de los bienes en el extranjero que debe presentarla es un defraudador. Es más, la propia norma reguladora del régimen material sustantivo de dicha declaración incluye un elemento de proporcionalidad que claramente incide sobre su régimen, y que sería el establecimiento de un umbral de 50.000 euros. De forma que si no se excede dicho límite no se estaría obligado a la presentación de la obligación (artículos 42 bis.4.e), 42 ter.4 .c) y 54 bis.6.d) del RGAT).

Cierto es que el legislador, debido a la importancia que otorga al conocimiento de los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero los residentes en España, ha establecido consecuencias gravosas derivadas del incumplimiento de la obligación de su declaración. Pero estas medidas tampoco son indiscriminadas:

1º.- La finalidad de la figura de la ganancia patrimonial no justificada es que tributen aquellas rentas que no lo hicieron, estando el contribuyente obligado a ello.

Es cierto que el art. 39.2 LIRPF exige la imputación al período más antiguo de los no prescritos del valor de tenencia o adquisición de todos los bienes y derechos respecto de los que no se hubiera informado a la Administración tributaria española, sin distinguir a estos efectos que dicha adquisición hubiera tenido lugar con rentas generadas en períodos ya prescritos desde el punto de vista tributario. Es una grave consecuencia establecida por el legislador respecto al incumplimiento de una obligación que considera esencial para los fines de

lucha contra el fraude fiscal, de ahí su legitimación. Pero es que, además, no se aplica de forma absoluta y en todo caso, sino que justamente exige a quien acredite que cumplió debidamente sus obligaciones fiscales, bien porque los referidos bienes fueron adquiridos con rentas declaradas, bien porque su adquisición tuvo lugar cuando el titular no era contribuyente del impuesto español.

Así lo dispone el art. 39.2 LIRPF en su segundo párrafo:

"No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto."

Esta presunción *iuris tantum* de ganancia de patrimonio no justificada que regula el art. 39.2 LIRPF puede ser enervada, por tanto, si el contribuyente acredita que la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero se corresponde con rentas declaradas. Pero, y a diferencia de la presunción de ganancias de patrimonio regulada en el mismo artículo 39 LIRPF en su apartado 1, la carga de la prueba recae sobre el interesado, al establecer la norma que aquella presunción del art. 39.2 se aplica "en todo caso".

Contiene la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, un artículo en relación con la carga de la prueba. Así, el artículo 105.1 dispone: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Se trata de una regla legal que, como viene recordando nuestra jurisprudencia, obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, imponiendo a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas, nacidas de los antiguos artículos 1214 y siguientes del Código Civil y hoy recogidas con mayor precisión en el artículo 217.2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. De esta forma, cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquellos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen.

En el presente caso el interesado no ha aportado prueba alguna de que las acciones de la sociedad X hubieran sido adquiridas con rentas declaradas, ni por lo que constaba en sus autoliquidaciones del IRPF, ni tampoco regularizando su situación tributaria mediante la Declaración Tributaria Especial (modelo 750). Tampoco se incluyeron estas acciones en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2006 y 2007.

Por su parte, la Inspección constató que las acciones fueron adquiridas en el período comprendido entre diciembre 2006 y diciembre 2007, así como que el obligado tributario envió fondos a Argentina en 2007 por valor de 173.080,13 euros. Pero ni las rentas declaradas en esos años, ni una posible venta de patrimonio preexistente con la que generar rentas -lo que no ha sido acreditado- eran suficientes para financiar su valor de adquisición, cifrado en 856.361,48 euros según datos aportados por el propio contribuyente. Por lo que, en consecuencia, sólo cabe deducir que la adquisición de las acciones tuvo lugar con rentas ocultas, e imputar su valor como ganancia de patrimonio no justificada según lo previsto en el art. 39.2 LIRPF.

2º.- En cuanto a la culpabilidad y sancionabilidad por falta de presentación en plazo del modelo 720, como cualquier otra infracción tributaria su comisión no determina ninguna sanción automática, sino que requiere que se aprecie, en su caso, y se motive adecuadamente, la concurrencia de la necesaria culpabilidad en la conducta del sujeto infractor.

No existe en nuestro ordenamiento tributario una responsabilidad infractora de carácter objetivo o por el mero resultado, correspondiendo la carga de la prueba de la culpabilidad a la Administración tributaria que, en caso de apreciarla, debe efectuar una motivación suficiente, y valorar las posibles alegaciones efectuadas por los interesados. La apreciación de la culpabilidad es una materia casuística, que debe valorarse caso por caso en función de las concretas circunstancias concurrentes.

Y así se hará por este Tribunal en un Fundamento posterior.

Sexto.

Se alega también por el reclamante la supuesta vulneración por la normativa española relativa a la Declaración de los bienes en el extranjero del principio constitucional de capacidad económica, y en lo que afecta a la sanción, de los de proporcionalidad y "non bis in idem".

Pero es doctrina reiterada y constante de este Tribunal Central que la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la Constitución, ya que, de conformidad con lo

previsto en los artículos 226 y 227 y la Disposición Adicional Undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado única y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro Ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. En este sentido cabe citar numerosas resoluciones de este Tribunal Central, como las de 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), etc. Por lo que no cabe pronunciarse sobre este asunto.

Considera además la parte actora que, dado que la Comisión Europea ha abierto contra España un procedimiento de infracción de la normativa comunitaria relativo al Modelo 720 y sus consecuencias fiscales, debido a que podría entenderse vulnerado el principio de libre circulación de capitales recogido en el art. 63 del TFUE, el Tribunal Central debería plantear una Cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Pero este Tribunal Central considera que con la normativa española sobre el 720 no se está sometiendo a aquellos que invierten en el extranjero a una carga fiscal mayor que a los que invierten en el interior del territorio español: la carga fiscal es idéntica. El distinto trato no es fiscal, sino de carácter sancionador, y se produce cuando no se cumple con las obligaciones tributarias. Y se justifica en la conducta cualificada consistente en situar bienes y derechos en el extranjero con la presunta intención de defraudar a la Hacienda Pública española. Hay que recordar que el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados miembros, concretado en este caso en las actividades de obtención de información, no se puede ejercer con igual intensidad fuera de sus respectivos territorios, aun en los de otros Estados miembros de la UE, que en el territorio que le es propio. No existe una relación equiparable a la hora de realizar un análisis de comparabilidad entre ejercer la soberanía fiscal respecto de bienes y derechos situados en España o situados en el extranjero. Y ello es así porque ninguno de los instrumentos existentes en el momento de la aprobación de la Declaración de Bienes y Derechos en el Extranjero (ni en la actualidad) garantizaban que la Administración española pudiera obtener la información a que hace referencia dicha declaración informativa. Y ello incluso en el ámbito de la Unión Europea, no ya en el de terceros países (a los que también afecta el Modelo 720).

Por tanto, se considera que la normativa española relativa a la obligación de información de bienes en el extranjero no vulnera el Derecho de la Unión Europea y en concreto el derecho de libertad de circulación de capitales:

No existe trato discriminatorio respecto de la regulación de las obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en España, puesto que el art. 65 TFUE permite dar tratamientos fiscales distintos a situaciones diversas, y la falta de información sobre los bienes en el extranjero justifican las consecuencias más gravosas.

Existe causa de justificación legítima para el diferente tratamiento fiscal, cual es la lucha contra el fraude fiscal. Que no es genérico e indeterminado, sino que se centra en un grupo particular de contribuyentes con riesgo fiscal: los que fueran titulares de bienes en el extranjero que podrían haber sido adquiridos con rentas no declaradas al Fisco español.

Las medidas normativas españolas no se basan en una presunción generalizada de fraude respecto a los bienes del extranjero: el contribuyente puede aportar pruebas de su adquisición con rentas debidamente declaradas.

Las sanciones son más elevadas que las previstas por el incumplimiento del resto de las obligaciones de información debido a la especial trascendencia que tiene aquélla, pero en todo caso no se aplican automáticamente, sino que debe ser demostrada la culpabilidad.

La información que se pretende conseguir con la declaración informativa no supone una carga excesiva para el contribuyente, y constituye en cualquier caso una información a la que a la Administración tributaria española no le es posible acceder por otros medios.

En cuanto al Procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea el 20 de noviembre de 2015, hay que señalar que afecta exclusivamente a dos puntos del régimen normativo español:

La proporcionalidad del régimen de la prescripción en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas en IRPF e Impuesto sobre Sociedades.

La proporcionalidad de las sanciones correspondientes.

No se ha cuestionado por la Comisión Europea la justificación y proporcionalidad de la obligación informativa en sí -antes al contrario, ha sido confirmada-. Ahora bien, la Comisión sí ha entendido que la normativa española pudiera resultar contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en algunos aspectos; en particular, que podría suponer una vulneración a la libre circulación de capitales, al establecer una obligación que se proyecta exclusivamente respecto a los bienes y derechos sitos fuera de España, y que lleva aparejado un régimen sancionador específico doblemente represivo, constituido, por un lado, por las propias sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación de información y por las sanciones agravadas sobre las cuotas tributarias resultantes de las regularizaciones administrativas basadas en bienes y derechos ubicados en el extranjero no incluidos en el modelo 720 y, por otro, por la imprescriptibilidad administrativa, que no respeta los principios establecidos por el TJUE en la materia, al resultar más lesiva que la prevista para otros incumplimientos agravados, vulnerando con ello los principios de seguridad y proporcionalidad.

En base a estos criterios la Comisión ha enviado a España en fecha 15 de febrero de 2017 un Dictamen motivado instando la modificación de sus normas en este ámbito, y advirtiendo que "de no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE".

Este Tribunal Central desconoce si en el presente momento el asunto se halla ya realmente ante el TJUE, y, en su caso, el estado de la tramitación. Hay que señalar que la Comisión Europea no dispone en estos concretos procedimientos de infracción de la potestad de imponer unilateralmente la derogación o inaplicación de una normativa nacional en tanto no exista sentencia del Tribunal de Justicia. Por otra parte, el planteamiento de una **cuestión prejudicial** ante dicho Tribunal -como pretende el reclamante- es potestativo para el TEAC en la medida en que sólo está obligado a hacerlo cuando, tal y como dispone el art. 267 del TFUE, "las decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno", circunstancia que aquí no concurre, puesto que la presente resolución es impugnabile en la vía contencioso-administrativa. Y no se estima necesario pronunciamiento del TJUE respecto a la cuestión de fondo del presente recurso por los motivos ya expuestos.

Séptimo.

El último asunto a considerar es la procedencia de la sanción impuesta sobre la liquidación practicada. La Inspección consideró la conducta del reclamante constitutiva de la infracción tributaria tipificada en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012, calificando como muy grave la falta de ingreso de la cuota defraudada derivada de la ganancia de patrimonio del art. 39.2 LGT, con una sanción del 150% sobre dicha cuota (473.274,63 euros), resultando una sanción de 709.911 euros.

Respecto a esta sanción impuesta aplicando lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, cabe recordar lo que ésta dispone:

"La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción...".

El interesado, en relación con la sanción impuesta, comienza por alegar la imposibilidad de sancionar por haber prescrito el derecho a sancionar, al tratarse de hechos referidos a 2007, y por otra, vulneración de los principios de non bis in idem y proporcionalidad, pues considera que ya la imputación del gravamen del art. 39.2 LIRPF supone una sanción encubierta.

La primera alegación debe desestimarse. No ha prescrito el derecho a sancionar, ya que no se está sancionando el eventual ilícito cometido cuando se obtuvieron las rentas ocultas que han aflorado posteriormente a través de las acciones referidas. Se está sancionando el ilícito cometido al no autoliquidar la ganancia de patrimonio resultante de lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF.

La segunda alegación tampoco puede prosperar. No se vulnera el principio non bis idem, ya que el artículo 39.2 LIRPF no establece ningún sanción, sino que configura un supuesto de obtención de renta gravable, esto es, una parte del hecho imponible del IRPF.

Tampoco puede prosperar la alusión a la falta de proporcionalidad de la sanción impuesta. La eventual vulneración del principio de proporcionalidad, es una cuestión de legalidad cuyo examen atribuye nuestro Ordenamiento jurídico en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. El art. 178 de la Ley General Tributaria enumera los principios reguladores de la potestad sancionadora en materia tributaria, y entre ellos el principio de proporcionalidad. Pero esa proporcionalidad se cumple por la Inspección en cuanto aplica cuidadosamente la normativa reguladora de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, como ocurre en el presente caso.

Así lo aprecia el Tribunal Supremo, en Sentencias de 22 septiembre 2011, Recurso de Casación núm. 4289/2009, y 11 de diciembre 2014, Recurso de Casación núm. 2742/2013:

"Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), « en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado « a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que « la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados» (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad. "

No obstante, sí debemos detenernos en la alegación de falta de culpabilidad que subyace en todos los argumentos de defensa esgrimidos por el reclamante, siendo este elemento subjetivo de la conducta sancionada elemento cuya presencia debe ser adecuadamente motivada y acreditada por el órgano que sanciona, según unánime y constantemente aprecian los tribunales de justicia, y también este TEAC .

En el acuerdo sancionador impugnado se analiza por la Inspección la conducta concreta del obligado tributario y de la intencionalidad que se le imputa. Así, se fundamenta la culpabilidad respecto a la ganancia de patrimonio imputada con arreglo a lo dispuesto en el art. 39.2 LIRPF por la no declaración de la existencia de bienes en el extranjero del siguiente modo (el subrayado es nuestro):

"En el presente supuesto es un hecho no discutido que el Sr. **Axy...** era titular de acciones de la sociedad argentina **X, S.A.**, desde el ejercicio 2007.

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la LGT y el artículo 42.ter del RGAT, el obligado tributario estaba obligado a presentar una declaración informativa incluyendo los datos relativos a dicha participación accionarial al no concurrir ninguna de las circunstancias exoneradoras de la obligación de presentación, en particular, por superar el valor de las acciones el importe de 50.000 euros.

Pues bien, a pesar de la claridad de las normas que establecen la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que por ello no plantea dificultad interpretativa alguna, el obligado tributario no cumplió con su obligación, incurriendo así en el tipo infractor determinado por la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

La falta de presentación de la declaración informativa ya denota una conducta poco diligente por parte del obligado tributario, pero en el presente supuesto se puede observar unánimode ocultación por su parte.

Así, durante el procedimiento inspector se le preguntó si las rentas con las que había adquirido las participaciones habían sido declaradas, cuestión a la que el obligado ni siquiera respondió. De hecho, a lo largo del procedimiento el obligado tributario no aportó documentación alguna que acreditase el origen de las rentas con cargo a las cuales fueron adquiridas las participaciones. En este sentido, un análisis de la situación patrimonial del

obligado tributario permite concluir que sus ingresos y patrimonio declarados no fueron utilizados para la adquisición.

Además, presentó una declaración extemporánea por el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2011 incluyendo estas acciones, pero solo lo hizo una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, lo que más que acreditar que la falta de presentación de la declaración informativa fuese un descuido, parece obedecer a un intento de eludir la responsabilidad de no haber presentado la misma".

Pues bien, en el presente caso este Tribunal Central considera que la Inspección no ha motivado correctamente la culpabilidad del recurrente, lo que impide que su conducta pueda ser constitutiva de infracción tributaria.

Es cierto que, siendo titular de bienes en el extranjero, no presentó la declaración informativa Modelo 720, declaración que, por otra parte, no presupone per se ninguna conducta ilícita, sino que tan sólo tiene como finalidad que la Administración tributaria española pueda conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes, incluidas las derivadas de los bienes situados en el extranjero. Y que el interesado no podía pretender su desconocimiento de la obligación de declarar la titularidad de bienes en el extranjero, ampliamente publicitada en los años 2012 y siguientes. Pero esta conducta ya constituye el tipo objetivo de la infracción regulada en el apartado 2 de la D. AD. 18ª de la LGT, donde se regula un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000euros por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000euros, sanciones que se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100euros por dato, con un mínimo de 1.500euros.

Señala la Inspección en el Acuerdo sancionador que en ningún momento del procedimiento el interesado justificó si las participaciones en la empresa de Argentina habían sido adquiridas con rentas declaradas, ni aportó documentación alguna que acreditase el origen de estas rentas. Pero por este Tribunal se considera que, para motivar su conducta infractora de acuerdo con la D. Ad. 1ª de la Ley 7/2012, no es suficiente con aludir al comportamiento que hizo que, años atrás, ocultase las rentas obtenidas, porque no se está regularizando ni aquellos ejercicios ni aquellas infracciones.

Sin embargo, sí constituye el núcleo del necesario análisis de la culpabilidad analizar cómo pudo influir en el comportamiento del reclamante la circunstancia básica que él alega a la AEAT sobre esta cuestión, indicando que le generó la razonable expectativa de que no tenía ya que tributar por las rentas ocultas que ahora se le liquidan: su convencimiento de la imposibilidad legal de que se aplicase el artículo 39.2 LIRPF a adquisiciones de bienes realizadas en ejercicios ya prescritos incluso cuando comenzó la vigencia de la norma.

Nada indica la Inspección sobre esta cuestión, más allá de justificar que la imputación de la ganancia patrimonial se realizó conforme a la Ley.

Ello supone que su análisis y motivación de la culpabilidad del contribuyente sea incompleto, y no pueda ser suplido ahora en esta vía de revisión.

En consecuencia, se estiman las alegaciones realizadas en este punto, anulando la sanción impuesta en base a la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.